



нального митного законодавства до митних стандартів ЄС. Вважаємо, що наближення митного законодавства до стандартів ЄС є поетапним запровадженням конкретних процедурних та інших стандартів у національну систему законодавства.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Сандровский К. Международное таможенное право : [учебник] / К. Сандровский. – 3-е изд., стер. – К. : Общ-во «Знання», КОО, 2002. – 461 с.
2. Коляда С. Проблеми зміни митного законодавства в контексті євроінтеграції / С. Коляда, Н. Карабаш // Вісн. Акад. митн. служби України. – 2004. – № 1(21). – С. 18–23.
3. Перепьолкін С. Адаптація митного законодавства України в контексті європейської інтеграції / С. Перепьолкін // Митна справа. – 2009. – № 3. – С. 93–99.
4. Настюк В. Особливості методу правового регулювання митних відносин в умовах євроінтеграції / В. Настюк // Митна політика України в контексті європейського вибору. Проблеми та шляхи їх вирішення : матеріали наук.-практ. конф. (м. Дніпропетровськ, 20–21 лист. 2003 р.) – Дніпропетровськ, 2003. – С. 109–111.

5. Клян Ф. Проблемні питання адаптації митного законодавства України до європейських норм і стандартів / Ф. Клян // Держава і право. Юридичні і політичні науки. – К. : Ін-т держави і права НАН України, 2009. – Вип. 43. – С. 597–602.

6. Павленко Є. Специфіка інтеграції норм митного права в країнах Європейського Союзу / Є. Павленко // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – № 8. – С. 52–54.

7. Мазур А. Новітня ідеологія формування митного законодавства України / А. Мазур // Митна політика України в умовах інтеграції до світової спільноти : матеріали Міжнарод. наук.-практ. конф. курсантів, студ. та молодих науковців (м. Дніпропетровськ, 14 квіт. 2006 р.). – Дніпропетровськ : Акад. митн. служби України, 2006. – С. 132–133.

8. Приймаченко Д. Міжнародний досвід реалізації митної політики: практика впровадження в Україні / Д. Приймаченко // Митна справа: Науково-аналітичний журнал. – Львів. – 2006. – № 5 (47). – С. 3–11.

9. Мазур А. Митне регулювання: європейський вибір та новий міждержавний стандарт / А. Мазур // Митна справа: Науково-аналітичний журнал. – Львів. – 2006. – № 5(47). – С. 17–23.

10. Кормич Б. Митне право ЄС як основа європейської інтеграції / Б. Кормич // Митна справа: Науково-аналітичний журнал. – Львів. – 2006. – № 5 (47). – С. 11–17.

УДК 347.73

## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

Бліхар М.М., к. е. н.,  
доцент кафедри конституційного та міжнародного права  
Національний університет «Львівська політехніка»

У статті на основі чинного законодавства та наукового доробку вітчизняних дослідників розглянуто особливості податкових відносин у сфері інвестиційної діяльності.

**Ключові слова:** податкові правовідносини, інвестиційна діяльність, бюджетне інвестування, публічні фінанси, фінансово-інвестиційні правовідносини.

В статье на основе действующего законодательства и научного наследия отечественных исследователей рассмотрены особенности налоговых отношений в сфере инвестиционной деятельности.

**Ключевые слова:** налоговые правоотношения, инвестиционная деятельность, бюджетное инвестирование, публичные финансы, финансово-инвестиционные правоотношения.

Blikhar M.M. LEGAL REGULATION OF INVESTMENT ACTIVITY IN THE TAX LEGAL

The article, based on the scientific achievements of local scientists and the features of the current legislation tax relations in the field of investment.

**Key words:** tax legal, investment, budgetary investment, public finance, financial and investment relationship.

**Постановка проблеми.** Події, які відбуваються в нашій державі протягом останніх років, супроводжуються кардинальними змінами внутрішньополітичної ситуації й фінансовою кризою. Вони актуалізували проблематику пошуку ефективних ресурсів для зростання економічного потенціалу держави.

Реформування фінансово-правового регулювання інвестиційної діяльності стає нагальним завданням фінансового права, оскільки сучасна Українська держава повинна не тільки навчитися ефективно управляти публічними інвестиціями, а й створити інвесторам належні умови для регулювання цієї діяльності, а також гарантувати реальний захист інвестицій.

Мабуть, аксіомою є твердження провідних вітчизняних науковців про те, що нині розвиток економіки України потребує масштабного залучення інвестиційних ресурсів, а створення сприятливого інвестиційного клімату є одним із пріоритетів економічної політики держави. Тому серед важелів державної підтримки інвестиційної діяльності економічного характеру важливе місце посідає податкова політика. Зважаючи на це, вивчення й узагальнення теоретико-правових засад регулювання інвестиційної діяльності в податкових правовідносинах і формування на їхній основі практичних пропозицій щодо вдосконалення податкового регулювання всіх суб'єктів інвестиційної діяльності належать до основних

завдань сучасної фінансової науки, тому їх дослідження вбачається актуальним і необхідним у контексті окресленої проблематики.

**Ступінь розробленості проблеми.** Важливий внесок у дослідження особливостей правового регулювання інвестиційної діяльності в податкових правовідносинах зробили такі фахівці фінансового й податкового права, як Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, О.А. Музика-Стефанчук, С.О. Ніщимна, О.П. Орлюк, П.С. Пацурківський, М.О. Перепелиця, Н.Ю. Пришва, В.Д. Чернадчук.

**Метою статті** є розкриття особливостей податкових відносин у сфері інвестиційної діяльності.

**Виклад основного матеріалу.** М.П. Кучерявенко зауважив, що характеризуючи податкові правовідносини, неможливо уникнути аналізу їхніх особливостей, своєрідності, що дозволяє говорити про них як про самостійний видовой, інституціональний вияв фінансових правовідносин [1, с. 86].

Констатуємо, що підходи науковців до виявлення особливостей податкових правовідносин є різними. Зокрема, одні дослідники приділяють увагу специфічним характеристикам фінансово-правових відносин, слухно наголошуючи, що податкові правовідносини, будучи різновидом фінансових, відображають усі особливості останніх [2, с. 350]. Інші вважають за необхідне розглядати особливості податкових правовідносин у більш широкому сенсі: ті, які притаманні основній кількості правовідносин, але в податково-правовому регулюванні виявляються з урахуванням деяких особливостей; такі, що характерні виключно для податкових правовідносин [1, с. 87]. Ми вважаємо слушним другий підхід.

На думку М.П. Кучерявенка, краще зрозуміти особливості податкових правовідносин допомагає їх класифікація за різними підставами [1, с. 90]. Беручи за критерій участь у реалізації функцій права, М.П. Кучерявенко поділяє податкові правовідносини на: 1) загальнорегулятивні (спрямовані на закріплення кола суб'єктів податкового права, їхнього загального юридичного статусу); 2) конкретно-регулятивні (спрямовані на закріплення конкретної поведінки суб'єктів); 3) комплексні (виникають на стику загальнорегулятивних і конкретно-регулятивних відносин); 4) охоронні (спрямовані на реалізацію заходів державно-примусового характеру) [1, с. 90]. Водночас, на його думку, види правових відносин діють в єдності: конкретно-регулятивні правовідносини функціонують лише тоді, коли вступили в дію загальнорегулятивні; охоронні відносини передбачають існування регулюючих обов'язків, при порушенні яких застосовуються заходи юридичної відповідальності. Таким чином, система податкових правовідносин складається з декількох взаємодіючих «рівнів» правовідносин [1, с. 90].

З урахуванням наведених тез, на нашу думку, особливості податкових правовідносин полягають у тому, що це: 1) діяльність суб'єктів господарської діяльності, держави чи органу місцевого самоврядування; 2) комплексна діяльність, яка складається з

різних дій на різних стадіях інвестиційного процесу; 3) об'єктами такої діяльності є інвестиції як майнові цінності, що становлять внесок інвестора, та інвестиції як сукупність операцій, пов'язаних із рухом капіталів. Отже, ми виокремили особливості податкових відносин у сфері інвестиційної діяльності.

У процесі дослідження з метою виявлення таких особливостей автор брав до уваги висновки В.В. Поєдинок про те, що інвестиційні правовідносини: 1) виникають унаслідок настання передбачених правовою нормою юридичних фактів і втілюють публічний інтерес; 2) є проявом інвестиційних відносин у правовій площині; 3) посідають важливе місце в системі соціальних регуляторів інвестиційних відносин (в економічному лексиконі – інституцій) поряд із нормами права, від яких відрізняються своїм індивідуальним характером [3, с. 403–404].

Предмет податкових правовідносин у сфері інвестиційної діяльності охоплює сукупність грошових коштів, що формують дохідну частину бюджетів у вигляді податкових надходжень від провадження такої діяльності, і є матеріальним змістом об'єкта податкових правовідносин.

Об'єкт податкових правовідносин у сфері інвестиційної діяльності охоплюватиме, крім згаданого матеріального змісту, весь комплекс явищ, діяльності та дій, що регулюються податковим правом та пов'язані з процедурним забезпеченням надходжень у формі податків та зборів до бюджетів.

Нижче перерахуємо виділені нами особливості податкових правовідносин у сфері інвестиційної діяльності.

1. Зміст загальнорегулятивних відносин у сфері інвестиційної діяльності, який визначається нормами, що встановлюють принципи податків і повноваження окремих суб'єктів податкових правовідносин.

Як наголошує М.П. Кучерявенко, загальнорегулятивні правовідносини виконують зазвичай функцію закріплення кола суб'єктів права і їхнього статусу [1, с. 90]. Отже, загальнорегулятивні правовідносини утворюють основну кількість правовідносин, що регулюють інвестиційні відносини за допомогою встановлення суб'єктивних юридичних прав і обов'язків усіх учасників інвестиційної діяльності.

Загальнорегулятивні правові норми у сфері інвестицій установлюють: 1) правові умови започаткування інвестиційної діяльності; 2) правовий режим інвестиційної діяльності; 3) гарантії прав та законних інтересів інвесторів (гарантії захисту інвестицій); 4) правові умови припинення інвестиційної діяльності.

Процесуальна форма застосування податково-правових норм у сфері інвестиційної діяльності виражається в регламентованій законом сукупності необхідних вимог, що висувуються до учасників інвестиційних відносин (узагальнено – це встановлення обов'язку юридичних і фізичних осіб щодо сплати податків та зборів і відповідальності за порушення податкового законодавства) і спрямовані на оптимізацію досягнення конкретного матеріально-правового результату – своєчасної сплати податків та зборів.

2. Конкретно-регулятивні правовідносини, які є формою реалізації загальнорегулятивних



податкових правовідносин у сфері інвестиційної діяльності. На думку М.П. Кучерявенка, у цій ситуації загальність права й обов'язки спрямовуються на діяльність конкретних суб'єктів. Якщо загальнорегулятивні податкові правовідносини виокремлюють із системи правовідносин ті, що пов'язані зі сплатою податків, то конкретні правовідносини це уточнюють за різними напрямками (за видами податків, за платниками) [1, с. 90]. Отже, конкретно-регулятивні відносини закріплюють конкретну поведінку суб'єктів інвестиційної діяльності, зміст їхніх прав і обов'язків. Наприклад, податкові органи мають відповідні обов'язки й права (повноваження), але вони не можуть на власний розсуд реалізовувати закріплені за ними податковим законодавством повноваження.

Отже, реалізацією податково-правових норм в інвестиційній діяльності можна вважати процес утілення конкретних юридичних приписів в особистій поведінці суб'єктів податкового права, у практичній діяльності цих суб'єктів щодо здійснення суб'єктивних прав і виконання обов'язків, а також дотримання ними заборон (наприклад, ст. 9 Закону України «Про режим іноземного інвестування» забороняє державним органам рекувізувати іноземні інвестиції, за винятком зазначених у законах випадків). Тобто це втілення у вчинках учасників інвестиційної діяльності таких вимог, які в конкретній формі виражені в нормах податкового права (наприклад, права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин визначені у ст. ст. 16, 17, 19, 20, 21 Податкового кодексу України).

До конкретно-регулятивних правовідносин у сфері інвестиційної діяльності можна віднести, наприклад, закріплення повноважень Департаменту залучення інвестицій, який функціонує у структурі Міністерства економічного розвитку й торгівлі України та здійснює:

- підготовку пропозицій щодо забезпечення формування та реалізації державної інвестиційної політики, зокрема, з управління національними проектами, державної політики у сфері державно-приватного партнерства;
- розроблення проектів нормативно-правових актів у сферах державно-приватного партнерства та інвестиційної діяльності, зокрема, державної підтримки (допомоги), спеціальних режимів, індустриальних (промислових) парків, вільних митних зон промислового типу;
- координацію діяльності центральних та місцевих органів виконавчої влади щодо формування та забезпечення реалізації державної інвестиційної політики, зокрема, з управління національними проектами, державної політики у сфері державно-приватного партнерства, з підготовки та реалізації проектів, які передбачають залучення іноземних кредитів під державні гарантії;
- ведення Державного реєстру інвестиційних проектів та проектних (інвестиційних) пропозицій, Державного реєстру інвестиційних проектів у пріоритетних галузях економіки, Державного реєстру національних проектів та Реєстру індустриальних (промислових) парків;

– моніторинг та аналіз ефективності використання державної підтримки інвестиційної діяльності;

– забезпечення проведення оцінки економічної ефективності проектних (інвестиційних) пропозицій та інвестиційних проектів, експертизи та відбору інвестиційних проектів, що потребують державної підтримки;

– підготовку пропозицій щодо утворення, реорганізації та ліквідації регіональних центрів з інвестицій та розвитку з метою підтримки інвестиційного розвитку регіонів та організації надання суб'єктам інвестиційної діяльності послуг, пов'язаних із підготовкою та реалізацією інвестиційного проекту, за принципом «єдиного вікна» (регіональні центри);

– методологічне забезпечення діяльності регіональних центрів;

– забезпечення інформаційної та консультативної підтримки ініціаторів створення й керування компаній;

– координацію, моніторинг та оцінку реалізації національних проектів;

– забезпечення вжиття заходів, зокрема міжнародних, спрямованих на формування позитивного інвестиційного іміджу;

– підготовку пропозицій і забезпечення подання інвестиційних проектів у пріоритетних галузях економіки для схвалення Кабінетом Міністрів України з метою надання державної підтримки суб'єктам інвестиційної діяльності, які реалізують такі проекти;

– контроль за виконанням Закону України «Про стимулювання інвестиційної діяльності в пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць»;

– моніторинг, узагальнення та оприлюднення результатів реалізації державно-приватного партнерства, у тому числі оцінку та моніторинг загального рівня ризиків державного партнера в договорах, укладених у рамках державно-приватного партнерства;

– моніторинг дотримання вимог законодавства у сфері державно-приватного партнерства, зокрема під час проведення конкурсів із визначення приватного партнера;

– підготовку висновків про доцільність надання державної підтримки реалізації державно-приватного партнерства щодо об'єктів державної власності, про її форму та обсяг або про недоцільність надання державної підтримки;

– ведення обліку договорів, укладених у рамках державно-приватного партнерства [4].

Реалізація норм податкового права є результатом правового регулювання інвестиційних правовідносин, який виражений насамперед у досягненні мети держави або органу місцевого самоврядування щодо отримання від платника податків відповідних коштів.

3. Комплексні податкові правовідносини, які перебувають на своєрідному стику конкретних і загальнорегулятивних податкових правовідносин. Вони доволі чітко персоніфіковані, передбачаючи конкретного платника (що відрізняє їх від загальних), але однією з їхніх ознак є складний зміст, що відрізняє їх від простих правовідносин. На думку М.П. Кучерявенка, можна порушувати питання й про



об'єднання в межах комплексних правовідносин податкових норм і норм інших галузей права. Наприклад, механізм формування й витрачання пенсійного фонду перебуває на стику податкових і трудових відносин (оскільки цей збір входить до переліку обов'язкових податків і зборів, об'єднаних податковою системою) [1, с. 90].

Отже, комплексні інвестиційні правовідносини, які зазвичай виникають на підставі норм декількох галузей права, мають тривалий, стабільний характер, складний зміст, котрий виражається в багатоманітних взаємних правах і обов'язках.

У процесі реалізації комплексне правовідношення зазнає поділу на низку простих правовідносин – одиничних правових зв'язків, однак лише до них не зводиться, оскільки має свої підстави виникнення, зміни й припинення [5, с. 208].

4. Охоронні податкові правовідносини у сфері інвестиційної діяльності виникають за умови порушення прав і невиконання обов'язків, якщо учасники правовідносин потребують правового захисту з боку держави. Одна зі сторін таких правовідносин – компетентний суб'єкт, що є носієм владних повноважень і наділений державою повноваженнями примусу. Іншою стороною є особа або орган, до якого застосовуються способи державного примусу. Водночас право застосовувати способи державного примусу деталізуються санкцією правової норми [1, с. 90].

Охоронні податкові правовідносини формуються у процесі правового регулювання, опосередковують охоронну функцію податкового права. Охоронні правовідносини мають похідний характер. Вони забезпечують реалізацію державно-примусового впливу на осіб, які порушили юридичні обов'язки зі сплати податків. У межах охоронних податкових правовідносин здійснюється захист суб'єктивних

прав, реалізуються заходи юридичної відповідальності.

**Висновки.** Визначення сутності правового регулювання інвестиційної діяльності в податкових відносинах як системи фінансово-правових, економічних, організаційно-правових та інформаційних заходів, що застосовуються за допомогою комплексу податкових інструментів для забезпечення можливості інвестування суб'єктами підприємницької діяльності, дало змогу розглянути податкове регулювання державою інвестиційної діяльності як механізм забезпечення спрямування інвестицій у пріоритетні сфери вітчизняної економіки завдяки застосуванню відповідних податкових режимів та податкових пільг. Головною особливістю правового регулювання інвестиційної діяльності в податкових правовідносинах є комплексна участь держави в цьому процесі як суб'єкта, що перетворює правила поведінки в імперативні правові розпорядження, і як власника грошових коштів, які надходять йому в результаті дій учасників інвестиційних відносин, закріплених такими розпорядженнями.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Кучерявенко М.П. Податкове право : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2013. – 536 с.
2. Фомина Г.В. Деякі питання суб'єктного складу податкових правовідносин / Г.В. Фомина // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2013. – Вип. 1. – С. 349–354.
3. Поединок В.В. Теоретичні проблеми регулювання інвестиційної діяльності в Україні (господарсько-правовий аспект): дис. ... д-ра юрид. Наук : 12.00.04 / В.В. Поединок ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2013. – 468 с.
4. Департамент залучення інвестицій. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua>.
5. Осауленко О.І. Загальна теорія держави і права : [навчальний посібник] / О.І. Осауленко. – К. : Істина, 2007. – 336 с.